



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.901470/2018-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.408 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA A1  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da COFINS, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores que por definição legal são excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelas sociedades cooperativas não constituem isenção nem não incidência e, por isso, não são considerados receita não tributada na apuração de créditos ressarcíveis e não ressarcíveis.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.406, de 26 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.901468/2018-82, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-013.408 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.901470/2018-51

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de Cofins, vinculado à receita não tributada no mercado interno, relativo ao 1º trimestre de 2013.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da COFINS, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores que por definição legal são excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelas sociedades cooperativas não constituem isenção nem não incidência e, por isso, não são considerados receita não tributada na apuração de créditos ressarcíveis e não ressarcíveis.

RECEITAS. MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

O método do rateio proporcional dos créditos entre receitas de exportação, receitas de vendas não tributadas no mercado interno e receitas de vendas tributadas no mercado interno aplica-se somente aos custos, despesas e encargos que sejam comprovadamente comuns.

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este Tribunal, no qual, em sua defesa alega, em síntese:

- (i) não há vedação legal para o direito de crédito decorrente das aquisições de bens para revenda de associados/cooperados;
- (ii) insurge-se contra a reclassificação de parte do crédito das aquisições registradas com o CST 53 (Operação com Direito a Crédito– Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno) para o CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno);
- (iii) Pugna pelo reconhecimento da possibilidade de recuperação de saldos de créditos acumulados das receitas vinculadas aos atos cooperativos, por entender que tais receitas, por serem excluídas da base de cálculo das contribuições, constituem-se em isenção e/ou não incidência;
- (iv) Questiona ainda o estorno realizado pela autoridade fiscal, relativo à aquisição de bens utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão das contribuições.

Em suma, é o Relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a ausência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-lo.

### DAS GLOSAS

- **Das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados**

As glosas decorrentes das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados se deram por razões diversas como demonstra o relatório da fiscalização.

Também afirma a fiscalização, ratificada pelo julgador “a quo”, que glosou da base de créditos de PIS/Pasep e de COFINS, valores relativos a mercadorias para revenda, adquiridos de cooperados, sob o fundamento de que é vedada a apropriação de créditos sobre tais aquisições, nos termos dos incisos I e II, do art. 23, da IN SRF n.º 635/2006.

A própria recorrente reconhece que o assunto trata-se, meramente, de questão de fundo de direito.

Todavia, o assunto não é novo, nem controverso dado que, recentemente, esta Turma, na sessão de 25/07/2023, decidiu, por unanimidade, negar provimento ao tópico recursal relatado pelo Ilustre Conselheiro Adão Vitorino de Moraes no acórdão n.º 3301-012.884, o qual passo a transcrever:

*“Os atos cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados/cooperados, pessoas físicas e/ ou jurídicas, não constituem operação de mercado e, conseqüentemente, não implicam contrato de compra e venda de produtos, conforme art. 79 da Lei n.º 5.764/71.*

*No julgamento do REsp n.º 1.141.667, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105/2015, o STJ decidiu que não incide PIS e Cofins sobre os denominados “atos cooperativos típicos”, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71.*

*Especificamente, em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária e industrial, a IN RFB n.º 635/2006, art. 23, incisos I e II, reconheceu o direito de estas sociedades excluírem da base de cálculo do PIS e da Cofins, inclusive sob o regime não cumulativo, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos entregues à cooperativa. Essa exclusão foi mantida nas demais IN, conforme consta do art. 292 da IN RFB N.º 1.911/2019, literalmente:*

*Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei n.º 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei n.º 10.676, de 2003, art. 1.º, caput e § 1.º; e Lei n.º 10.684, de 2003, art. 17):*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*(...)*

*III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;*

*(...)*

*VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.*

*§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes*

*de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.*

*Por sua vez, o § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, veda expressamente o desconto de créditos sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

Dessa forma, a glosa de créditos descontados das aquisições de bens para revenda adquiridos de cooperados/ associados deve ser mantida.

• **Da recuperação de saldo de créditos acumulados decorrente das receitas vinculadas aos atos cooperativos**

Como é sabido, permite-se às sociedades cooperativas de produção agropecuária as deduções da base de cálculo de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, conforme estabelecido no art. 10, inciso VI c/c com o art. 15, inciso V da Lei nº 10.833/03.

Pois bem.

A contribuinte apurou os créditos de PIS e COFINS a partir das exclusões da base de cálculo admitidas às sociedades cooperativas, e daí, pugna pelo direito ao ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações nos termos do artigo 17 da Lei 11.033/2005.

A Recorrente considera as exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, admitidas às sociedades cooperativas de produção agropecuária, sujeitas ao regime não cumulativo, por força do inciso VI do art. 10 da Lei 10.833/2003, como vendas efetuadas com não-incidência das contribuições (receita não tributada), segundo o entendimento da Recorrente, como nestas “vendas” a cooperados não ocorre a tributação, entende ser uma receita não tributada, e por isso, proporcionalmente, deve gerar direito ao ressarcimento do crédito, as enquadrando no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, motivo pelo qual solicitou ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações.

Entretanto, não assiste razão a Recorrente, ao considerar que a exclusão dos atos cooperados da base de cálculo das contribuições, tratar-se-ia de benefício fiscal concedido as cooperativas de produção agropecuária, o qual representaria uma hipótese de não incidência (receita não tributada).

Outrossim, é mister registrar que, tampouco, constitui caso de vendas efetuadas com isenção, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação

Ao contrário do que defende a interessada, o fato é que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas conforme autorização legal inscrita no art 15 da MP nº 2.158-35, de 2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero,

situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

Tratam-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa.

A possibilidade de serem excluídas da base cálculo em razão da situação particular da vendedora, não tira o caráter de receitas tributáveis ao produto das vendas das cooperativas. Portanto, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

Em suma, a cooperativa, ao efetuar a venda de produtos a terceiros, auferir receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei.

Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem a parte das receitas das cooperativas. A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa, mas corresponde ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe).

Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do “*quantum debeat*” do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei no 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Neste tópico, é irretocável a decisão recorrida.

• **Apropriação de créditos – rateio proporcional – Da reclassificação dos Créditos Relativos Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno) CTS 53 para o CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno)**

A Recorrente alega que a decisão recorrida merece reforma por ter alocado, exclusivamente, no mercado interno, à base de cálculo de crédito de PIS/Pasep e COFINS. Ou seja, a autoridade fiscal procedeu com a reclassificação de todo o crédito relativo às aquisições de bens para revenda, exclusivamente, à receita do Mercado Interno Tributado.

Relata a fiscalização:

*“No caso em análise, constatou-se que a grande maioria dos bens adquiridos para revenda referem-se a bens que são revendidos tributados no mercado interno. Dessa forma, procedeu-se à reclassificação dessas aquisições para o CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno).*

*Como exceção, não houve reclassificação em relação às aquisições de bens cuja receita de revenda é passível de ocorrer com a suspensão do pagamento das contribuições (não tributada) na forma do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, e também em relação às aquisições bens que são exportados pela interessada”.*

Insurge-se a Recorrente contra o método utilizado pela Autoridade Fiscal que considerou que “o critério do rateio proporcional aplica-se apenas aos custos, às despesas e aos encargos comuns, que são aqueles que podem estar vinculados a mais de tipo de receita. Por sua vez, o critério (rateio proporcional) não se aplica aos encargos não comuns, os quais é possível determinar de forma inequívoca sua vinculação exclusivamente a apenas um tipo de receita.

No presente caso, por haver custos, despesas e encargos comuns a diversas espécies de receitas (exportação e mercado interno (tributadas e não tributadas)), os critérios de determinação de vinculação dos créditos a cada espécie de receita são os mencionados pelos §§ 7º a 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003:

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês..*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

A regra posta no dispositivo supratranscrito se refere aos casos em que a pessoa jurídica está submetida aos dois regimes de tributação do PIS/Pasep e da Cofins,

ou seja, está submetida ao regime de tributação cumulativo e não cumulativo, para o mesmo período de apuração.

No entanto, verifica-se que a referência aos §§8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo §3º do artigo 6º, da mesma lei, determina que os comandos que disciplinam a determinação de vinculação dos créditos, quando houver receita submetida ao regime cumulativo e não cumulativo, sejam aplicados igualmente para os casos em que a contribuinte auferir receitas no mercado externo e interno.

Aqui assiste razão o julgador de piso, os dispositivos trazem condicionantes específicas para sua aplicação, não dispendo sobre uma realidade única, pois, ao contrário do que alega a Recorrente, a autoridade fiscal não agiu discricionariamente, mas fez o que a legislação determina, ou seja, quando possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno tributado, tais dispêndios foram vinculados integralmente às receitas para as quais concorreram. E somente aplicou o método do rateio proporcional entre as receitas de exportação e receitas do mercado interno, tributado e não tributado, quando os custos, as despesas e os encargos eram comuns a essas receitas, sem possibilidade de apropriação direta.

Sendo assim, neste tópico recursal, o acórdão recorrido não merece reforma.

- **Aquisições de insumos com suspensão das contribuições, do estorno e de sua base de cálculo**

Primeiramente, a fiscalização glosou aquisições de insumos utilizados na fabricação de rações para animais.

As aquisições desses insumos agropecuários destinados à produção de rações (mercadoria classificada no capítulo 23 da NCM) são sujeitas à suspensão do pagamento das contribuições nos termos do art. 8º e 9º, da Lei nº 10.925/2004.

Dessa forma, tendo em vista que nos termos do inciso II, do § 2º, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições não geram direito a créditos.

Daí, corretamente, a fiscalização efetuou o cálculo do estorno do crédito em relação ao valor total da venda de rações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de suínos (NCM 01.03) e de aves (NCM 01.05).

Ante o indeferimento do aproveitamento do direito de crédito supramencionado, entendo restarem prejudicadas as discussões quando ao estorno e sua base de cálculo.

No presente tópico, não há reforma a fazer no acórdão recorrido.

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao presente recurso.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator